



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 8. Oktober 2007 betreffend **1.)** Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Schenkungssteuer und **2.)** Festsetzung der Schenkungssteuer entschieden:

- 1.)** Der Berufung betreffend Wiederaufnahme wird Folge gegeben. Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.
- 2.)** Die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit "Kaufvertrag" (Notariatsakt) vom 23. Juli 2003 hat H ihren 50%-Gesellschaftsanteil an der Firma HotelX (OHG) mit Wirkung zum 31. Dezember 2003 an den Neffen F (= Berufungswerber, Bw) abgetreten. Zugleich verkauft und übergibt sie den in ihrem Sonderbetriebsvermögen stehenden ideellen Hälfteanteil der Liegenschaft in EZ1, worauf der Hotelbetrieb errichtet ist. Als Kaufpreis wird unter "Drittens" insgesamt ein Betrag von € 509.000 vereinbart, wovon € 409.000 auf den Gesellschaftsanteil und restlich € 100.000 auf die Liegenschaftshälfte entfallen.

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wird zum hälftigen Liegenschaftserwerb der Betrag von € 509.000 als "Gegenleistung" angeführt.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert (EW) der Liegenschaft wurde mit € 444.600, der dreifache hälftige EW mit € 666.900 erhoben.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2003 hatte das Finanzamt dem Bw zunächst ausgehend vom Kaufpreis € 509.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Am 4. August 2003 erging hierzu ein Berichtigungsbescheid gem. § 293b BAO, worin nunmehr die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von € 100.000 festgesetzt wurde. Mit Bescheid gleichen Datums wurde - unter Annahme einer "gemischten Schenkung" - ausgehend vom dreifachen anteiligen EW der Liegenschaft nach Abzug der Gegenleistung eine Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 246.425,50 festgesetzt.

Zufolge der gegen den Schenkungssteuerbescheid erhobenen Berufung, wonach der EW - lt. beigebrachtem EW-Bescheid/Wertfortschreibung vom 27. August 2003 - mittlerweile rückwirkend geändert worden sei und ab 1. Jänner 2002 lediglich € 49.600 bzw. der dreifache hälftige EW lediglich mehr € 74.400 betrage, wurde der og. Schenkungssteuerbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2003 aufgehoben.

Im Mai 2007 wurden dem Finanzamt im Rahmen einer bei der HotelX (OHG) durchgeführten Betriebsprüfung verschiedene Unterlagen (ua. Darstellung Entwicklung Unternehmenswert) samt einer "Zusammenstellung der beurteilungsrelevanten Fakten" betr. gegenständliche Übergabe übermittelt. Darin wird ua. festgehalten, der Buchwert der Anteile (50%-Geschäftsanteil + Liegenschaftshälfte) betrage rund € 606.000, der reale Wert betrage lt. Berechnung des Steuerberaters gesamt € 1.876.856,70, der sohin in klarem Missverhältnis zur Abfindung von lediglich € 509.000 stehe. Einkommenssteuerlich sei dieser Vorgang als unentgeltliche Betriebsübergabe (mit Fortführung der Buchwerte) behandelt worden.

Das Finanzamt hat daraufhin ausgehend vom Verkehrswert (realer Wert) die anteilig auf die Liegenschaft entfallende Gegenleistung ermittelt und hievon nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Mit zweiteiligem Sammelbescheid vom 8. Oktober 2007 hat das Finanzamt ebenso hinsichtlich der Schenkungssteuer 1.) das Verfahren von Amts wegen wieder aufgenommen und 2.) unter Darstellung der Berechnung die Schenkungssteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 942.257 (= 3facher EW der Liegenschaft + *Verkehrswert* des OHG-Anteiles abzüglich der Gegenleistung) im Betrag von € 395.563 festgesetzt. Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde vom Finanzamt ausgeführt:

"zu 1.

Folgende Tatsachen sind neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind: Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis einer im 1. Halbjahr 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Überprüfung und der sich daraus

ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Die Kenntnis dieser Umstände hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt."

Die Sachentscheidung wurde wie folgt begründet:

"zu 2.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: Aufgrund oa. abgabenbehördlicher Prüfung bzw. einer vom Steuerberater durchgeführten Berechnung wurde der Wert des halben OHG-Anteiles mit € 1,376.857 festgestellt. Der 3-fache Einheitswert des Grundstückes, im Sonder-Betriebsvermögen von Frau H, beträgt € 74.400."

In der sowohl gegen die Wiederaufnahme als auch gegen die Festsetzung der Schenkungssteuer erhobenen Berufung wird im Wesentlichen in der Sache eingewendet, das Finanzamt gehe anhand einer "vom Steuerberater durchgeführten Berechnung" vom *Verkehrswert* des 50%igen OHG-Anteiles aus. Bei dieser Berechnung handle es sich aber um eine Ertragswert-schätzung, die einen Firmenwert inkludiere, und lediglich der Plausibilisierung der als unentgeltlich einzustufenden Übergabelösung dienen, dh. die steuerliche Buchwertfortführung belegen sollte. Im Rahmen der Schenkungsbesteuerung sei dagegen eine Bewertung unter Außerachtlassung eines Firmenwertes bzw. allein von den Teilwerten lt. Bilanz vorzunehmen, woraus sich nach Abzug der Gegenleistung die Bemessungsgrundlage mit Null ergebe.

In einem gesonderten Schreiben vom 13. Feber 2008 hat der Bw die Entscheidung über die Berufung durch den Gesamtsenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Vorhalt vom 23. September 2009 wurde vom Finanzamt ua. die Beibringung des Prüfungsaktes, dessen Aktenzahl aus dem gesamten Akteninhalt nicht eruierbar ist, sowie eine schriftliche Stellungnahme zum Berufungsvorbringen, insbes. zur eingewendeten Bemessung vom Verkehrswert des Gesellschaftsanteiles unter Einbeziehung des Firmenwertes, erbeten.

Anstelle einer begründeten Stellungnahme wurden lediglich die angeforderten Akten beigebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 307 Abs 1 BAO bestimmt, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Diese Verbindung setzt die Zulässigkeit eines neuen Sachbescheides voraus.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (*Ritz*, BAO³, § 307 Tz 7 mwN). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Laut *Ritz*, BAO³, § 307 Tz 3 mwN, sind die Wiederaufnahmegründe in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen (vgl. auch VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104). Die Begründung zur Verfügung der Wiederaufnahme hat nicht nur (falls mehrere Jahre betroffen sind, für jeden Bescheid gesondert) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054). Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde nach ständiger Judikatur des VwGH bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann ((VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 30.11.1999, 94/14/0124; vgl. auch BMF-010103/0053-VI/2006 vom 14.6.2006).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Die Berufungsbehörde hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Die Prüfung der Berufungsbehörde beschränkt sich daher darauf, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren aus den von ihr herangezogenen Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht zu prüfen ist jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Die fehlende Angabe der Wiederaufnahmsgründe in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar". Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die für die Berufungsvorentscheidungen bestehende Änderungsbefugnis (§ 276 Abs. 1 BAO) ident ist mit jener für Berufungsentscheidungen (§ 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO). Weiters ist im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides und nicht über jene der Berufungsvorentscheidung zu entscheiden.

Daher wäre einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid, der in seiner Begründung keine bzw. keine tauglichen Wiederaufnahmsgründe anführt, zweckmäßigerweise bereits mit Berufungsvorentscheidung (durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides) stattzugeben. Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Es ist auch nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch **unmissverständliche Hinweise** darauf zu **begründen**, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Das Finanzamt hat in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid lediglich ausgeführt, es seien neue Tatsachen hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, wobei die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis *einer im 1. Halbjahr 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Überprüfung* und der sich daraus ergebenden *Gesamtauswirkung* erfolgt sei. *Die Kenntnis dieser Umstände* hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Im Übrigen sei nach § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Welche Tatsachen und Umstände, auf deren Kenntnis das Finanzamt nunmehr verweist, in concreto neu hervorgekommen seien, wurde im Wiederaufnahmebescheid in keinsten Weise angeführt. Auch findet sich darin kein Hinweis auf aktenkundiges Material, welches Aufschluss über jene Gründe geben könnte, die als Grundlage für die amtswegige Wiederaufnahme gedient hätten. In der Begründung zur Wiederaufnahme wurde nicht einmal angeführt, um welchen Prüfbericht bzw. welche Niederschrift es sich dabei handle und wann diese datumsmäßig erstellt worden sein sollen. Nach dem Akteninhalt kann auch davon

ausgegangen werden, dass der bezugshabende Prüfbericht samt der sich allenfalls hieraus ergebenden und vom Finanzamt angesprochenen "Gesamtauswirkung" dem Bw in Zusammenhalt mit dem Wiederaufnahmebescheid jedenfalls nicht übermittelt bzw. zur Kenntnis gebracht wurde.

Der VwGH hat zwar im Erkenntnis vom 26.5.1998, 93/14/0233, den Verweis auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht zwecks Begründung einer Wiederaufnahme grundsätzlich als zulässig erachtet. Dort getroffene Feststellungen können aber nur dann die Wiederaufnahme eines Verfahrens begründen, wenn sie dem betroffenen Abgabepflichtigen auch bekannt gegeben werden und im Prüfbericht bzw. der Niederschrift tatsächlich entsprechende Feststellungen getroffen wurden, die die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Demgegenüber wurde aber im Gegenstandsfall weder die abgabenbehördliche Prüfung näher konkretisiert, noch auf einen Prüfbericht geschwiege denn auf bestimmte Tz. samt den dortigen Feststellungen des Prüfers verwiesen. Demzufolge hätte das Finanzamt in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid jene im Zuge der Prüfung bei der HotelX (OHG) festgestellten Tatsachen/Beweismittel im Einzelnen anführen müssen und unter Konkretisierung, wann dies der Fall war, deren "neu Hervorkommen" begründen müssen.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also bisher unbekannte Sachverhaltselemente (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/1370185), die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom ursprünglichen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 7).

Keine Wiederaufnahmegründe sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 9).

Es ist in diesem Zusammenhalt gegenständlich auch nicht zu übersehen, dass das Finanzamt im Wiederaufnahmeverfahren eine geänderte rechtliche Beurteilung insoweit vorgenommen hat, als - neben der übergebenen Liegenschaft – erstmalig auch der zuvor unberücksichtigt gelassene 50 % OHG-Anteil einer Besteuerung unterworfen wurde. Dabei handelt es sich allerdings nicht um eine neu hervorgekommene Tatsache, da der Sachverhalt (Übergabe des Liegenschaftsanteiles im Sonderbetriebsvermögen sowie des Gesellschaftsanteiles) bereits seit Vorlage des Kaufvertrages im Juli 2003 dem Finanzamt hinreichend bekannt war.

Die Wiederaufnahme "aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen" dient aber nicht dazu,

bloß die Folgen einer bislang unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Da dem Wiederaufnahmebescheid aus den dargestellten Gründen eine taugliche Begründung fehlt, ist dieser aufzuheben. Im Übrigen hat es das Finanzamt aber auch verabsäumt, die Ermessensübung näher zu begründen (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 37 mwN).

2. Schenkungssteuerbescheid:

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet, dass durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides die stattgebende Berufungsvorentscheidung betr. Schenkungssteuer vom 7. Oktober 2003, womit der am 4. August 2003 ergangene Schenkungssteuerbescheid aufgehoben wurde, wieder auflebt, während jener vom 8. Oktober 2007 **ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet**. Damit richtet sich die gegenständliche Berufung gegen einen (rechtlich) nicht (mehr) existenten Bescheid.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung war demnach als unzulässig geworden zurückzuweisen (§ 273 BAO).

3. Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

Die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates besteht nach § 282 Abs. 1 Z 1 BAO auf Antrag der Partei. Dieser Antrag ist in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, BAO³, Rz 4 zu § 282).

Ebenso sind Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 284 Abs. 1 Z 1 BAO in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Da im Gegenstandsfalle beide Anträge in einem ergänzenden Schreiben vom 13. Feber 2008 gestellt wurden, konnte daher nach dem Vorgesagten von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Gesamtssenat Abstand genommen werden.

Innsbruck, am 14. Oktober 2009